

ACCERTAMENTO

La gestione delle rettifiche inventariali in azienda

di **Marco Bargagli**

Nel corso di una **verifica fiscale**, l'Amministrazione finanziaria potrebbe attivare **mirati controlli** in relazione alle **quantità di merce** presente presso nei **magazzini aziendali**.

In particolare, uno dei **profili di maggiore criticità** riguarda la contabilizzazione delle c.d. "**rettifiche inventariali di magazzino**", nelle ipotesi in cui la **giacenza contabile** non corrisponda a quella **fisica** dei prodotti.

Le cause che tecnicamente determinano la rilevazione delle citate **differenze inventariali** sono generalmente riconducibili a:

- **cali di peso della merce;**
- **scarti di lavorazione** o individuazione di **pezzi difettosi** acquistati;
- **errori nel carico scarico contabile** e/o **malfunzionamenti del codice a barre;**
- **distruzioni accidentali**, ammanchi, furti;
- **infedeltà dipendenti;**
- **merce scaduta**, non più **commercializzabile**.

Sul punto, la **normativa sostanziale di riferimento** ([articolo 1 D.P.R. 695/1996](#)) prevede l'**obbligo di istituzione e conservazione** delle **scritture ausiliarie di magazzino** a partire dal **secondo periodo d'imposta successivo** a quello in cui, **per la seconda volta consecutivamente**, l'ammontare dei ricavi ed il valore complessivo delle rimanenze **sono superiori rispettivamente ad € 5.164.568 ed € 1.032.913**.

Di conseguenza, la **corretta tenuta** della **contabilità di magazzino** implica la rilevazione, in **maniera sistematica**, di tutte le **movimentazioni fisiche (carico/scarico)**, dei beni presenti in azienda (ex [articolo 14, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#)).

Sullo specifico punto, la [circolare 31/E/2006](#) dell'Agenzia delle entrate ha chiarito che le **differenze inventariali** vengono rilevate dalle imprese obbligate alla **tenuta della relativa contabilità** e sono finalizzate al **periodico adeguamento del magazzino contabile** rispetto a quello **effettivo** per ragioni "fisiologiche" (es. per **cali fisici**, erroneo utilizzo dei **codici identificativi** nel carico o nello scarico delle merci, **furti** o **distruzioni accidentali**).

In merito, il citato documento di prassi ha **richiamato l'attenzione del verificatore** ad operare un'**attenta valutazione** dei termini di **concreta applicazione delle presunzioni legali di cessione e acquisto**, da effettuarsi nel quadro di un'**analisi complessiva della posizione economica**,

patrimoniale e gestionale dell'azienda controllata.

In particolare nei casi in cui, nel **corso dell'attività ispettiva**, si **riscontrino rettifiche contabili di magazzino** da parte dello stesso operatore, sarà cura del verificatore **non limitarsi alla ripresa a tassazione "sic et simpliciter"** degli **importi corrispondenti al valore delle predette differenze**, ma occorrerà attentamente esaminare il **processo di formazione delle stesse** e la loro **natura fisiologica o patologica** in relazione **all'attività in concreto svolta dall'impresa** e in relazione agli elementi ed alle informazioni eventualmente forniti dal contribuente (**cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza** volume III - parte V - capitolo 1 "Le metodologie di controllo basate su prove presuntive", pag. 39 e ss.).

Ciò posto, qualora il contribuente ispezionato non riesca a giustificare le **eccedenze** o gli **ammanchi** di merce all'interno dei locali aziendali che **generano le rettifiche inventariali** sopra descritte, si rendono applicabili le c.d. **"presunzioni legali di acquisto e cessione senza fattura"**, che possono riguardare **tutti i prodotti commercializzati dall'impresa**.

Infatti:

- ai **sensi dell'articolo 1 D.P.R. 441/1997** si **presumono ceduti** "in evasione d'imposta" i beni acquistati, importati o prodotti che **non si trovano nei luoghi in cui il contribuente svolge le proprie operazioni**, né in quelli dei suoi rappresentanti. Tra tali luoghi rientrano anche le **sedi secondarie, filiali, succursali, dipendenze, stabilimenti, negozi, depositi** ed i **mezzi di trasporto** nella disponibilità dell'impresa;
- ai sensi **dell'articolo 3 D.P.R. 441/1997** i **beni che si trovano** in uno dei luoghi in cui il **contribuente svolge le proprie operazioni** si presumono **"acquistati senza fattura"** qualora non **venga dimostrato** che il medesimo contribuente non li ha ricevuti in base ad un **rapporto di rappresentanza**, ossia sulla scorta di uno degli altri **titoli previsti dalla Legge**.

Tuttavia, si possono **superare le presunzioni legali relative** sopra indicate **fornendo ai verificatori la prova che i beni non sono stati né ceduti né acquistati "in nero"**.

Anzitutto, la **presunzione di cessione senza fattura non opera** se il contribuente dimostra che i beni:

- sono stati **impiegati per la produzione**;
- sono stati **perduti o distrutti**;
- sono stati **consegnati a terzi in lavorazione**, deposito, comodato o in dipendenza di contratti estimatori, di contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, commissione o di altro titolo non traslativo della proprietà.

L'**articolo 2, comma 3, D.P.R. 441/1997** prevede che la **perdita di beni** dovuta ad **eventi fortuiti, accidentali o comunque indipendenti dalla volontà del contribuente** può essere provata da

idonea documentazione rilasciata da un organo della Pubblica Amministrazione o, in mancanza, da una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** - da rendersi **entro trenta** giorni dal **verificarsi dell'evento** o dalla data in cui se ne ha conoscenza - dalla quale risulti il **valore complessivo dei beni mancanti**, salvo l'obbligo di fornire, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, i criteri e gli elementi in base ai quali detto valore è stato determinato.

Di contro, qualora la distruzione dei beni avvenga su **base volontaria**, perché ad esempio gli stessi **non sono più utilizzabili nel processo produttivo per obsolescenza**, occorrerà seguire un preciso **iter procedurale** che attesti l'effettività e la consistenza dei beni oggetto della distruzione ([articolo 2, comma 4, D.P.R. n.441/1997](#)).

In merito, occorre predisporre una specifica **comunicazione scritta** da rilasciare all'**Agenzia delle Entrate e alla Guardia di Finanza** territorialmente competenti, che deve pervenire **almeno 5 giorni** prima del giorno fissato per l'inizio delle procedure di smaltimento.

Nella **citata comunicazione** dovrà essere indicato il **luogo, la data e l'ora** in cui verranno poste in essere le operazioni, le **modalità di distruzione o di trasformazione**, la **natura, qualità e quantità**, nonché **l'ammontare complessivo**, sulla base del **prezzo di acquisto, dei beni da distruggere o da trasformare** e l'eventuale **valore residuale** che si otterrà a seguito della **distruzione o trasformazione dei beni stessi**.

Successivamente, i soggetti che hanno partecipato alla distruzione della merce (**pubblici funzionari, Ufficiali della Guardia di Finanza** o, in loro assenza, i **notai**), descriveranno le operazioni compiute in **apposito verbale**.

Infine, nel caso in cui il costo complessivo dei beni da distruggere **non sia superiore a 10.000 euro**, la **distruzione dei prodotti** potrà risultare anche da una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** resa **direttamente dal contribuente**.

Giova da ultimo ricordare che, per **superare la presunzione di acquisto dei beni** senza fattura, il **contribuente può** dimostrare di averli ricevuti in base ad un **rapporto di rappresentanza** e, contestualmente, fornire anche idoneo **titolo di provenienza** degli stessi beni attraverso uno dei **seguenti documenti fiscali**:

- **fattura, scontrino o ricevuta fiscale;**
- **documento di trasporto**, progressivamente numerato dal ricevente o altro valido documento di trasporto.

Master di specializzazione

LA GESTIONE DELLE LITI CON IL FISCO

Scopri le sedi in programmazione >